



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der WSG, vertreten durch KAG, vom 20. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 6. August 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Erdgasabgabe 1-6/2002 bzw. Festsetzung der Erdgasabgabevergütung 7-12/2002 sowie 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Erdgasabgabe für 1-6/2002 wird mit 171.277,06 € (bisher laut BP 317.965,75 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 7-12/2002 wird mit 546.956,41 € (bisher laut BP 404.294,88 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 2003 wird mit 1.570.759,12 € (bisher laut BP 1.151.602,57 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 2004 wird mit 2.368.921,50 € (bisher laut BP 1.807.745,14 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 2005 wird mit 2.354.719,02 € (bisher laut BP 1.715.652,77 €) festgesetzt.

Die Erdgasabgabevergütung für 2006 wird mit 2.156.203,90 € (bisher laut BP 1.574.935,57 €) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer bei der Bw. im Jahre 2007 durchgeführten Betriebsprüfung (BP) wurde bezüglich der Erdgasabgabe bzw der Erdgasabgabevergütung folgendes festgestellt:

a. Das geprüfte Unternehmen betreibe eine Kraft-Wärme-Kopplung (KWK). Mit dieser Anlage werde Strom und Wärme erzeugt. Das eingesetzte Erdgas sei – soweit es der Stromerzeugung zugeordnet werde – von der Erdgasabgabe befreit (Zeitraum bis Juni 2002) bzw werde insoweit die entrichtete Erdgasabgabe vergütet (Zeitraum ab dem 2. Halbjahr 2002).

b. Bisher werde nahezu der gesamte Gaseinsatz der Stromerzeugung zugeordnet. Es sei daher keine (oder nur eine geringe) Erdgasabgabe abgeführt worden. Nach Ansicht der BP sei der Erdgaseinsatz sachgerecht auf die beiden Outputenergieformen Strom und Wärme aufzuteilen. Dabei könnten vereinfachend die Outputs mit fiktiven Wirkungsgraden bei reiner Strom- bzw. Wärmeerzeugung gewichtet werden. In der zweiten Stufe der Anlage (Dampfturbine) sei bei dieser Berechnung zu beachten, dass der der Stromerzeugung zugeordnete Gaseinsatz nicht höher sei, als der Gasverbrauch der Zusatzfeuerung.

c. Nach Ansicht der BP sei die Berechnung der Bw. nicht exakt, insbesondere komme es zu einer „Bevorzugung“ der Stromerzeugung. Die Berechnungsmethode sei mit DI N. besprochen worden. Die dieser Feststellung zugrundeliegenden Zahlen seien von diesem erarbeitet und die Ergebnisse der BP übergeben worden. Die Methode habe die BP vorgegeben.

d. Für das erste Halbjahr 2002 habe das geprüfte Unternehmen Erdgasabgabe abzuführen (Anteil Wärmeerzeugung). Dies deshalb, weil das Unternehmen vor der Abspaltung von der EWA als Wiederverkäufer gegolten habe und beim Einkauf des Gases nicht mit der Abgabe belastet worden sei.

e. Ab dem 2. Halbjahr 2002 werde das Gas von der EWA bezogen. Diese habe Erdgasabgabe zu verrechnen und an das Finanzamt abzuführen. Die Bw. sei dann berechtigt, die Abgabe, soweit sie auf den Gaseinsatz zur Stromerzeugung entfalle, als Vergütung zu beantragen.

Übersicht 1. Halbjahr 2002:

Wärme	5.773.664,00 m ²
SD	1.519.128,44 m ²
Gas gesamt	7.292.792,44 m ²
Erdgasabgabe	317.965,75 €

bisher entrichtet für 2002	73.567,00 €
Nachforderung	244.398,75 €

Ab dem 2. Halbjahr 2002 stehe dem Unternehmen eine Erdgasabgabenvergütung für entrichtete Abgaben zu, soweit das Erdgas für begünstigte Zwecke (Stromerzeugung) verwendet werde. Da die EWA bisher Erdgasabgabe nicht verrechnet habe (s dortige Niederschrift), stehe eine Vergütung derzeit noch nicht zu. Es werde an dieser Stelle jedoch festgehalten, in welcher Höhe eine Vergütung nach Ansicht der BP zustehe.

2. Halbjahr 2002

Gasbezug	15.795.058,00 m ²
davon Wärme (Diff. 2002 gesamt und 1. HJ 2002)	6.522.239,54 m ²
Anteil Strom	9.272.818,46 m ²
Abgabenvergütung	404.294,88 €

2003

Gasbezug	40.674.547,00 m ²
davon Wärme	14.261.644,00 m ²
Anteil Strom	26.412.903,00 m ²
Abgabenvergütung	1.151.602,57 €

2004

Gasbezug	40.706.108,00 m ²
davon Wärme	13.316.030,00 m ²
Anteil Strom	27.390.077,85 m ²
Abgabenvergütung	1.807.745,14 €

2005

Gasbezug	39.900.153,00 m ²
davon Wärme	13.905.414,09 m ²

Anteil Strom	25.994.738,91 m ²
Abgabenvergütung	1.715.652,77 €

2006

Gasbezug	37.623.513,00 m ²
davon Wärme	13.706.852,88 m ²
Anteil Strom	23.862.660,12 m ²
Abgabenvergütung	1.574.935,57 €

Der Gasbezug sei einer Aufstellung zur BP der EWA entnommen worden. Der Anteil Wärme stamme aus einer von DI N. durchgeführten Berechnung der Gaszuordnung bei der KWK. Dabei sei der „Anteil Wärme“ (Erdgasabgabe) mit der Gasmenge für SD-Kessel (Erdgasabgabe laut Berechnung dividiert durch 0,0436 bzw 0,066) addiert worden. Dazu werde nochmals festgehalten, dass diese Berechnungsmethode von der BP vorgegeben worden sei und der DI N. nur die Berechnung durchgeführt habe. Der Gasanteil für die Stromerzeugung sei die sich ergebende Differenz.

f. Entrichtete Erdgasabgabe ab dem 2. Halbjahr 2002: Die ab Juli 2002 an das Finanzamt entrichteten Beträge an Erdgasabgabe (Anteil Wärmeerzeugung laut Berechnung des Unternehmens) werde dem Unternehmen zur Gänze gutgeschrieben, die Abgabenschuld betrage für diesen Zeitraum Null. Erdgasabgabe sei an die EWA für die von diesem Unternehmen gelieferten Gasmengen zu entrichten, an das Finanzamt könnten in weiterer Folge Anträge auf Vergütung jener Abgaben gestellt werden, die jene Gasmengen betreffen, welche anteilig auf die Stromerzeugung entfallen würden (dazu Berechnung laut BP).

2. Gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Erdgasabgabe 1-6/2002 und über die Festsetzung der Erdgasabgabenvergütung 7-12/2002 sowie 2003 bis 2006 vom 6. August 2007, legte die Bw. mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 innerhalb offener Frist Berufung ein:

a. Im Zuge der BP bei der EWA bzw der WSG (Bw) seien die formellen Voraussetzungen für die Erdgasabgaberückvergütung geprüft worden, wodurch die Rückvergütungsanträge nach der BP mit Schreiben vom 20. Juli 2007 beim Finanzamt eingereicht worden seien. Die daraufhin gutgeschriebenen Beträge des Finanzamtes beruhten auf den Feststellungen der BP. In Zahlen ausgedrückt bedeute dies Folgendes:

Zeitraum	beantragte Vergütung in €	stattgegebene Vergütung in €	Differenz in €
7-12/2002	615.097,86	404.294,88	210.802,98
1-12/2003	1.730.269,14	1.151.602,57	578.666,57
1-12/2004	2,583.829,19	1.807.745,14	776.084,05
1-12/2005	2.554.033,94	1.715.652,77	838.381,17
1-12/2006	2.248.774,37	1.574.935,57	673.838,80
Gesamt	9.732.004,50	6.654.230,93	3.077.773,57

b. Für das erste Halbjahr 2002 sei das formelle Verfahren über die Erdgasabgabeerklärung richtig. Im nachfolgenden Zeitraum sei das Erdgasabgaberückvergütungsverfahren anzuwenden. Hintergrund sei, dass im Jahr 2002 eine Abspaltung des Strombetriebes inklusive KWK-Anlage in die Bw. stattgefunden habe. Ende Juni 2002 sei der Strombetrieb der EWA in die WSG (Bw.) rückwirkend per 31. Dezember 2001 abgespalten worden. Da für Zwecke der Erdgasabgabe die Rückwirkungsfunktion nicht greife, sei das Verfahren der Erdgasabgabe formell korrekt, da Gaseinkäufer und KWK-Anlagenbetreiber (Verbraucher) ident gewesen seien.

c. Ab Juli 2002 habe vom Gaseinkäufer EWA für die Weiterlieferungen an die WSG Erdgasabgabe in Rechnung gestellt werden müssen. Die in Rechnung gestellte Erdgasabgabe habe die Bw. im Rahmen des Erdgasabgabevergütungsverfahrens in Höhe des Stromanteils zur Rückerstattung beantragt. Daher laute der Bescheid betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Erdgasabgabe für den Zeitraum 1-6/2002 auf den Namen WSG (Bw.) als Gesamtrechtsnachfolger der EWA.

Für diesen Zeitraum bedeute dies:

Zeitraum	erklärte Erdgasabgabe in €	vorgeschriebene Erdgasabgabe in €	Differenz in €
1-6/2002	73.850,00	317.965,73	244.115,73

In Summe betrage die Differenz daher 3.321.889,30 €.

d. Die Berufung richte sich gegen den gesamten Betrag, somit gegen die Nachforderung der Erdgasabgabe und gegen die verkürzte Erdgasabgabevergütung aufgrund der von der BP

vorgenommenen Berechnungsmethode. Es werde beantragt, die oben genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben.

e. Die Bw. betreibe eine KWK-Anlage, konkret eine GuD-Anlage mit zwei Gasturbinen, zwei Abhitzeesseln mit Zusatzfeuerung und nachgeschalteter Entnahme-Kondensationsturbine.

Sowohl betriebswirtschaftlich als auch volkswirtschaftlich sei die entscheidende Grundlage jedes GuD-Modells der Umstand, dass bei der Auskoppelung von Wärme im Rahmen der Stromerzeugung ein deutlich niedrigerer Gasmehrverbrauch (Primärenergieeinsatz) für die Wärmeerzeugung anfalle, als der Gasverbrauch betragen würde, wenn man Wärme und Strom in getrennten Anlagen erzeuge. Dieser Umstand sei nicht nur technisch-physikalisch bewiesen, sondern habe auch in den Strom- und Wärmemärkten zu Preisen für Wärme und Strom geführt, bei denen dem Wärmeerzeuger im Wärmepreis nur der Gasmehraufwand und dem Stromproduzenten im Strompreis der Gasbasiseinsatz abgedeckt werde.

Das Energiebesteuerungsproblem im Falle von GuD-Anlagen, bei denen Strom und Wärme produziert werde, beginne nun damit, dass

- die Energiebesteuerung der Wärme in der Form erfolge, dass der Primärenergieeinsatz (zB Erdgas, Kohle) besteuert werde, während
- beim Strom die Energiebesteuerung dadurch erfolge, dass die an den Endkunden gelieferte Energie besteuert werde (Elektrizitätsabgabe).

Daher sei es im Falle einer GuD-Anlage, die Strom und Wärme erzeuge, erforderlich, eine sachgerechte Zuordnung der eingesetzten Gasmengen zur Stromerzeugung und zur Wärmeerzeugung vorzunehmen, um die Stromerzeugung (dort: „Output-Besteuerung“) von der ansonst auftretenden Doppelbesteuerung freizustellen.

Die Berechnungsmethode der BP gehe davon aus, dass dem Wärmegeschäft ein fiktiv-rechnerischer, technisch nicht gegebener Gasverbrauch zugerechnet werde, der erheblich über dem vom Wärmegeschäft tatsächlich verursachten Gasverbrauch und im übrigen auch über jenem Gasverbrauch liege, der sich bei Verwendung der pauschalen 44%-Methode ergäbe.

Wären dem Wärmegeschäft tatsächlich die von der BP behaupteten Gasmengen zuzurechnen, wäre entweder das Wärmegeschäft extrem verlustträchtig oder es müsste mit Mitteln der gesetzlich eingerichteten KWK-Förderung noch höher subventioniert werden, als bisher.

Strittig sei im gegenständlichen Fall die Berechnungsmethode, wie der Anteil des Gaseinsatzes für die Stromerzeugung und für die Wärmeerzeugung ermittelt werde.

f. Das Erdgasabgabegesetz enthalte in § 3 Abs 2 Z 2 die Bestimmung, dass die Steuerbefreiung im Wege einer Vergütung erfolge, soweit das Erdgas zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Zu beachten sei Pkt 9.2.4. des Durchführungserlasses, AÖF 1997/83. Dort werde festgehalten, dass die Vergütung der Erdgasabgabe ausdrücklich nur den Anteil umfasse, der für die Erzeugung elektrischer Energie verwendet werde. Erzeuge man in einer Anlage gleichzeitig elektrische Energie und Wärme, so sei der Anteil nachzuweisen, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfalle. Nur wenn ein Nachweis nicht möglich sei, greife die pauschale Methode mit einem Wirkungsgrad von 44%. Eine andere Methode sei im Durchführungserlass nicht vorgesehen. Die Bw. greife die Methode auf, den exakten Nachweis zu führen.

Für den gegenständlichen Zeitraum seien die Daten auf Basis der vorangegangenen Gutachten fortgerechnet worden, da sich an der Anlage nichts verändert habe. Man verweise diesbezüglich auf die Vorlageanträge und die anhängige Beschwerde für die Jahre 1997 bis 2001.

g. Ergänzend führe man an:

- Die von der BP angewandte Methode, über fiktive Wirkungsgrade und Outputverhältnisse auf den Erdgaseinsatz für Strom bzw Wärme zu schließen, erfülle jedenfalls nicht die Voraussetzungen einer exakten Nachweisführung, wie sie vom Gesetz bzw Durchführungserlass gefordert würden und stelle auch keine im Erlass geforderte Alternativmethode dar.
- In der UFS-Entscheidung vom 19.7.2004, RV/0273-L/03, sei bei einem Gasmotor der Nachweis des tatsächlichen elektrischen Wirkungsgrades bereits zugelassen worden, dies entspreche einer exakten Nachweisführung. Auch in der Entscheidung des UFS vom 3.7.2006, ZRV/0022-Z1W/03 sei bei einer vergleichbaren Anlage die gutachterliche Nachweisführung in Bezug auf die Mineralölsteuer anerkannt worden. Dies habe sich in der Entscheidung des UFS vom 24.9.2007, ZRV/0227-Z3K/06 bestätigt.

h. An eine Methode zur exakten Berechnung der Anteile für die Erzeugung von Strom und Fernwärme am Brennstoffeinsatz eines Fernheizkraftwerkes seien folgende Anforderungen zu stellen:

- Das Verfahren müsse physikalisch korrekt sein.
- Es müsse einfach handhabbar sein.
- Es müsse bei Variation der beiden Outputs kontinuierliche Ergebnisse liefern.

- Es müsse eine Doppelbesteuerung vermieden werden.

Das von der Bw. gewählte Verfahren bestehe darin, dass der Brennstoffmehraufwand für die zusätzlich zur Stromerzeugung erzeugte Fernwärme dieser zugerechnet werde. Dieses Verfahren erfülle alle vorher genannten Voraussetzungen:

- Es sei physikalisch korrekt und berücksichtige die Ungleichwertigkeit der Energieformen Strom und Wärme (Erzeugung Strom mit einem praktisch erreichbaren Wirkungsgrad von 30 bis 55%, Fernwärme mit 85-95%).
- Das Verfahren sei einfach anzuwenden, durch Vergleich des Kraftwerksbetriebes mit und ohne Fernwärmeerzeugung bei gleicher Stromerzeugung. Der spezifische Brennstoffmehraufwand sei bei Fernwärmeauskoppelung je nach Kraftwerkstyp und Höhe der Auskoppelung verschieden hoch. Im Anwendungsfall Gasturbinenanlage sei der Brennstoffmehraufwand Null. Es handle sich um eine reine Abwärmenutzung. Im Fall der Entnahme-Kondensationsturbine sei bei Fernwärmeauskoppelung tatsächlich ein Brennstoffmehraufwand gegeben, welcher durch die Berechnungsmethode ermittelt werde.
- Das Verfahren liefere immer kontinuierliche Ergebnisse, während die 44%-Pauschalmethode bei Anlagen mit weniger als 44% Stromerzeugungswirkungsgrad für das erste ausgekoppelte kW einen Sprung und uU eine sehr hohe zu versteuernde fiktive Leistung liefere.
- Das Verfahren vermeide eine Doppelbesteuerung, weil immer genau 100% des Brennstoffeinsatzes der Energiebesteuerung unterworfen werden. Würde eine größere Menge als der Brennstoffmehrverbrauch der Erdgasabgabe unterzogen, käme es hinsichtlich dieses Anteiles zu einer Doppelbesteuerung des in KWK-Anlagen erzeugten Stromes, da dann auch Brennstoff besteuert würde, der eindeutig der Stromerzeugung zuzuordnen sei. Das würde eine krasse Benachteiligung der KWK darstellen.

i. Beantragt werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 Z 1 BAO.

Ersucht werde auch um Festsetzung eines Erörterungstermines zur Klärung der Sach- und Rechtslage.

3. Am 20. Mai 2008 wurde die Berufung gegen die Erdgasabgabe 1-6/2002 bzw die Erdgasabgabevergütung 1-7/2002 sowie 2003 bis 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

a. Nach der Übersendung diverser noch fehlender Daten wurden im Rahmen einer Besprechung mit dem Steuerberater am 1. Juni 2010 die maßgeblichen Fakten abgeklärt.

- b. Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 9. Juni 2010 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.
- c. Am 5. Juli 2010 übermittelte der UFS einen Vorhalt mit der vorläufigen Berechnung der Erdgasabgabe 1-6/2002 bzw der Erdgasabgabenvergütung 7-12/2002 sowie 2003 bis 2006 an die Parteien. Auf eine schriftliche Stellungnahme wurde seitens des Finanzamtes (nach telefonischer Mitteilung) verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im gegenständlichen Fall die Art der Berechnungsmethode für die Erdgasabgabenvergütung. Während die Bw. von der **Cenelec-Methode (Methode PG)** ausgeht, stellt die Betriebsprüfung eine eigene Berechnung nach der **Wärmeoutputmethode** an. Das BMF regelt in einem Erlass die Abstellung auf den **Nachweis des Erdgases**, das auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt bzw eine **pauschale Umrechnung mit einem Wirkungsgrad von 44%**. Der UFS hat bereits im Verfahren vom 19. Juli 2004, RV/0273-L/03, die **Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades** angewandt, ebenso in den Vorverfahren zur ggst Entscheidung (UFS 24.11.2008, RV/1032-L/05 und UFS 21.11.2008, RV/1060-L/05).
2. Der Unabhängige Finanzsenat geht von der Richtigkeit der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades (pauschale Umrechnungsmethode mit dem Wirkungsgrad abgestellt auf die jeweilige Anlage) aus folgenden Gründen aus:
 - a. (1) Der Erdgasabgabe unterliegt gemäß § 1 Abs 1 Z 1 ErdgasAbgG die Lieferung von Erdgas im Steuergebiet und gemäß § 1 Abs 1 Z 2 ErdgasAbgG der Verbrauch von Erdgas durch Erdgasunternehmen sowie der Verbrauch von selbst hergestelltem oder in das Steuergebiet verbrachtem Erdgas im Steuergebiet.
 - (2) Befreit von der Erdgasabgabe ist das Erdgas gemäß § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG, soweit es zur Erzeugung von elektrischer Energie verwendet wird. Für das Vergütungsverfahren sind die Regelungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes sinngemäß anzuwenden, wobei die Vergütung auch monatlich erfolgen kann.
 - (3) Nach dem Durchführungserlass des BMF vom 20. Januar 1997 gelten im Bereich der Erdgasabgabenvergütung folgende Regelungen:

Nach Pkt 9.2.3 können Erdgasabgabe und Vergütung saldiert werden, wenn der Verwender des Erdgases zur Stromerzeugung gleichzeitig auch Schuldner der Erdgasabgabe ist. Im Zuge der Jahressteuererklärungen sind die Vergütungsbeträge aber offen auszuweisen.

Nach Pkt. 9.2.4 ist in Anlagen, die gleichzeitig elektrische Energie und Wärme erzeugen, der Anteil nachzuweisen, der auf die Erzeugung elektrischer Energie entfällt;

Ist dagegen ein Nachweis nicht möglich, bestehen gegen eine Hochrechnung der eingesetzten Erdgasmenge aus der erzeugten Elektrizitätsmenge keine Bedenken. Es ist davon auszugehen, dass die Erzeugung der elektrischen Energie aus Erdgas mit einem Wirkungsgrad von 44% erfolgt. Die zur Erzeugung der elektrischen Energie aufgewendete Menge an Erdgas ist daher nach der folgenden Formel zu berechnen: Erdgaseinsatz für Erzeugung elektrischer Energie = Nettostromerzeugung (Output an elektrischer Energie) dividiert durch 0,44. Das Ergebnis ist in Normkubikmeter Erdgas umzurechnen, wobei zur Vereinfachung davon auszugehen ist, dass ein Normkubikmeter Erdgas einer Energiemenge von 10 kWh entspricht. Wird von dieser Vereinfachungsmethode Gebrauch gemacht, dann muss diese Regelung über den Zeitraum eines ganzen Jahres beibehalten werden. Eine Änderung der Berechnungsmethode (exakte Zuordnung - Pauschalregelung) innerhalb eines Jahres ist nicht zulässig. Bei der Anwendung der Pauschalermethode ist die tatsächlich eingesetzte Erdgasmenge nachzuweisen, sodass eine Vergütung darüberhinaus nicht erfolgen kann.

b. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, welche der nachstehend angeführten Methoden zur richtigen und gesetzeskonformen Ermittlung des Vergütungsbetrages führt.

(1) **Wärmeoutputmethode BP:** Bei der Methode des gewichteten Outputs werden die Outputwerte Strom und Wärme (idR mit 40% bzw 85%) eigens gewichtet, Strom meist mehr als doppelt so stark. Zur Berechnung müssen daher sowohl die Outputwerte Strom als auch die Outputwerte Wärme gemessen und zur Verfügung gestellt werden.

(2) **Stromverlustmethode (Methode PG):** Bei der Methode PG ist zu unterscheiden:

- Bei Aggregaten, die nur der Wärmeerzeugung dienen (Satttdampfkessel) wird der Brennstoffeinsatz zur Gänze der erzeugten Wärme zugerechnet.
- Bei Dampfturbinen wird über den Stromverlust bei Entnahme von Dampf, weil durch die Entnahme weniger Dampf für die Erzeugung elektrischer Energie zur Verfügung steht, die Brennstoffmenge ermittelt, die der ausgekoppelten Wärme zuzuordnen ist. Dazu ist auch die Kenntnis des elektrischen Wirkungsgrades notwendig.

Die Berechnung erfolgt mit der Formel $f = (\beta \cdot q) : \eta_{\text{non-CHP}}$, p.

f = die Brennstoffenergie, die der Wärme zuzuordnen ist (mittlere Frischdampfmenge in einer Periode)

β = die Stromverlustkennzahl

q = die Wärme in kWh

η non-CHP, p = elektrische Wirkungsgrad (thermodynamische Simulationsrechnung)

Zusätzlich sind bei dieser Rechnung Netzverluste zu beachten (ca. 10% für Wärme, die nicht genutzt wird).

- Bei Gasturbinen findet keine Wärmeauskopplung statt, daher ist dieser Wärmenutzung ohne Stromverlust kein Brennstoffverbrauch zuzuordnen.

(3) Im Rahmen der **44%-Methode** wird der Vergütungsbetrag aus dem Stromoutput ermittelt: Die erzeugte Strommenge in kWh (Netzabgabe und Eigenverbrauch; allenfalls umzurechnen aus MWh) wird durch den elektrischen Wirkungsgrad der Anlage dividiert. Die sich ergebenden kWh werden mit dem Faktor 10 in Normkubikmeter umgewandelt. Multipliziert mit dem gesetzlichen Abgabebetrag je m³ ermittelt sich der Vergütungsbetrag. Die Differenz zur Erdgasabgabe aus den verwendeten Erdgasmengen ergibt den tatsächlich zu zahlenden Abgabebetrag.

Bei Anwendung der **Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades** wird der tatsächliche elektrische Wirkungsgrad der Anlage berechnet und an Stelle der im Erlass geregelten 44% angesetzt. Bei dieser Methode wird ebenfalls die Menge des verwendeten Erdgases direkt aus der erzeugten Strommenge ermittelt und der Vergütungsbetrag unmittelbar daraus errechnet.

c. Für den UFS ergibt sich im Zusammenhang mit dem hier maßgeblichen Gesetzestext - nämlich § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG - folgendes (Erläuterungen aufbauend auf den Zahlen der Jahre 2002 bis 2006):

(1) Die Ermittlung der Erdgasabgabe selbst erfolgt auf verhältnismäßig einfachem Weg, indem die verwendeten Erdgasmengen (Normkubikmeter) mit dem in § 5 ErdgasAbgG angeführten Satz multipliziert werden. Das Ausmaß dieser Erdgasmengen kann als bekannt vorausgesetzt werden.

(2) Die Erdgasabgabevergütung wird nach § 3 Abs 2 ErdgasAbgG berechnet. Nach dem Gesetzestext (Z 2) ist das Erdgas insoweit steuerbefreit, als es zur Erzeugung elektrischer Energie verwendet wird. Der gesetzlichen Vorgabe ist somit Genüge getan, wenn - unter Miteinbeziehung des Stromoutputs - in klar nachvollziehbarer Weise die für die erzeugte

Strommenge benötigte Erdgasmenge berechnet wird, zumal sich daraus unmittelbar der Vergütungsbetrag ergibt. Aus dem Gesetzestext selbst ist zwingend weder die Miteinbeziehung des Wärmeoutputs, noch der Vorrang einer indirekten Berechnungsmethode oder die Nachrangigkeit einer "Pauschalierungsmethode" herauszulesen. Der UFS geht im Hinblick auf den Gesetzestext und den Zweck der Vergütungsregelung davon aus, dass die Berechnung der Erdgasabgabevergütung durch eine leicht fassliche und mit vorhandenen bzw einfach zu eruiierenden Parametern arbeitende Methode dem Gesetz entspricht. Der Durchführungserlass der Finanzverwaltung kann im Hinblick auf die zu wählende Methode eine Hilfestellung bieten, ist aber - wie schon in zahlreichen Entscheidungen ausgeführt wurde - nicht bindend für den UFS.

(3) Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades entspricht nach Ansicht des UFS dem Willen des Gesetzgebers für den Bereich der Berechnung der Erdgasabgabevergütung, weil damit exakt die für die jeweilige Anlage verwendete Erdgasmenge (in Verbindung mit dem tatsächlichen Stromoutput) ermittelt wird. Die bezeichnete Methode gleicht der 44%-Methode hinsichtlich des verwendeten Berechnungsmodus, ersetzt aber den im Erlass willkürlich angesetzten Wirkungsgrad durch den tatsächlichen Wirkungsgrad der Anlage. Aus den im jeweiligen Betrieb jedenfalls gegebenen Parametern lässt sich der Vergütungsbetrag direkt berechnen. Der Faktor 1000 (Umrechnung der Mwh in kwh) steht als technische Größe fest, der Abgabebetrag (0,0436 bzw 0,066) ist gesetzlich geregelt. Die Strommenge (Stromoutput) wird in jeder KWK-Anlage automatisch gemessen und bedarf keiner weiteren Erläuterung. Das gilt auch für den elektrischen Wirkungsgrad, wobei dieser mit Hilfe der monatlichen Durchschnittswerte der Anlage (im gegenständlichen Fall für die Cenelec-Methode) oder im Rahmen eines Gutachtens bestimmt werden kann. Der Umwandlungsfaktor für die Normkubikmeter ist mit dem Pauschalsatz von 10 zu bemessen (dabei handelt es sich um den unteren Heizwert, da in der KWK-Anlage nur bestimmte Temperaturen erreichbar sind, im Gegensatz zum oberen Heizwert, der bei Niedertemperaturheizungen der Kunden als Verrechnungsbasis dient). Alle für die Berechnung benötigten Faktoren stehen entweder fest oder können direkt den vorhandenen technischen Daten der KWK - Anlage entnommen werden.

d. Im Zeitraum 1-6/2002 ist die Erdgasabgabe (unter Miteinbeziehung der fiktiv errechneten Vergütung) neu zu berechnen:

Menge $17.721.623 \text{ m}^3 \times 0,0436 = 772.662,76 \text{ €}$ abzüglich fiktiver Vergütung ($55.173 \text{ MWh} : 0,40 : 10 \times 0,0436 \times 1000$) $601.385,70 \text{ €}$ ergibt eine Steuer von $171.277,06 \text{ €}$ (bisher entrichtet $73.567,00 \text{ €}$, laut BP $317.965,75 \text{ €}$).

e. Die folgende Aufstellung zeigt die Berechnung der Erdgasabgabevergütung für 7/2002 bis 2006 mit dem tatsächlichen Wirkungsgrad an:

Vergütung 7-12/2002:

Für Zeitraum 7-12/2002 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 39% folgende Rechnung:

Strommenge inklusive Eigenbedarf	48.925 MWh		
Summe	48.925 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,39 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,0436 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			546.956,41 €
Vergütung laut BP bisher			404.294,88 €

Vergütung 2003:

Für das Jahr 2003 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 41% folgendes:

Strommenge	147.709 MWh		
Summe	147.709 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		

	:0,41 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,0436 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			1.570.759,12 €
Vergütungsbetrag laut BP bisher			1.151.602,57 €

Vergütung 2004:

Für das Jahr 2004 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 40% folgendes:

Strommenge	143.571 MWh		
Summe	143.571 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,40 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,066 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			2.368.921,50 €
Vergütungsbetrag laut			1.807.745,14 €

BP bisher			
-----------	--	--	--

Vergütung 2005:

Für das Jahr 2005 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 41% folgendes:

Strommenge	146.278 MWh		
Summe	146.278 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,41 (elektrischer Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,066 (Abgabenbetrag/m³)		
Vergütungsbetrag laut BE			2.354.719,02 €
Vergütungsbetrag laut BP bisher			1.715.662,77 €

Vergütung 2006:

Für das Jahr 2006 ergibt sich unter Miteinbeziehung des tatsächlichen Wirkungsgrades der Anlage der Bw. von durchschnittlich 41% folgendes:

Strommenge	133.946 MWh		
Summe	133.946 MWh		
	X 1000 (Umwandlung in kWh)		
	:0,41 (elektrischer		

	Wirkungsgrad)		
	:10 (Umwandlungsfaktor Normkubikmeter)		
	X 0,066 (Abgabenbetrag/m ³)		
Vergütungsbetrag laut BE			2.156.203,90 €
Vergütungsbetrag laut BP bisher			1.574.935,57 €

f. Die Methode PG bzw die Stromverlustmethode führen nicht direkt zur Ermittlung des Vergütungsbetrages, sondern dienen der Berechnung der tatsächlich zu zahlenden Erdgasabgabe (Abgabebetrag abzüglich Vergütung), nämlich jener Abgabe, die auf die ausgekoppelte Wärme entfällt, während § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbG die Ermittlung des Vergütungsbetrages (durch Ermittlung des auf die Stromerzeugung entfallenden Brennstoffanteils) regelt. Für die Berechnung nach der Methode PG wird nicht nur der elektrische Wirkungsgrad und der Stromverlust, sondern zudem auch der Wärmeoutput in kWh benötigt. Zudem muss zwischen den einzelnen Turbinenarten unterschieden werden. Mit einzubeziehen sind auch die Leitungsverluste aus der Wärmelieferung, während diese Faktoren bei der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades vernachlässigt werden können, da nur auf die für den erzeugten Stromoutput benötigte Erdgasmenge abgestellt wird.

Ähnliches gilt für die BP-Methode: Auch hier wird der Steuerbetrag ermittelt und nur indirekt der Vergütungsbetrag. Bei dieser Methode bedarf es sowohl der Feststellung des Stromoutputs, als auch des Wärmeoutputs, um den Steuerbetrag feststellen zu können. Ermittelt wird (in einem Prozentsatz) der auf die Wärme entfallende Brennstoffanteil.

g. Zusammenfassend wird zu den verschiedenen Arten der Berechnung festgehalten, dass zur Durchführung der Methode PG und der BP-Methode zusätzliche Faktoren erhoben werden müssen und über den Wärmeoutput die auf die Wärme entfallende Erdgasabgabe ermittelt wird. Im Fall von Gasturbinen wird angenommen, dass die Abwärme quasi automatisch entsteht und in diesem Fall der Nutzwärme gar kein Brennstoffeinsatz zugeordnet werden kann. Der UFS geht davon aus, dass diese Folgerung nicht dem Gesetz entspricht. Bei der Berechnung nach der Methode PG wird die Erdgasabgabe fast zur Gänze vergütet, was nur dadurch zustande kommen kann, dass - anders als in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbG vorgesehen -

nicht auf den Erdgaseinsatz für die Stromerzeugung, sondern auf den Wärmeoutput abgestellt wird. Um die Stromverlustrechnung durchführen zu können, bedarf es sowohl der Schätzung (oder Berechnung) der mittleren Frischdampfmenge in einer Periode (Brennstoffenergie für die Wärme), des Stromverlustes, der Wärme (in kwh) und des elektrischen Wirkungsgrades, also weiterer Parameter, die zu der im Gesetz geforderten Ermittlung des Erdgaseinsatzes für die Stromerzeugung unmittelbar nichts beitragen. BP-Methode und Methode PG verkomplizieren die Berechnungen einerseits unnötig und entsprechen andererseits nicht dem Gesetz.

Bei der BP-Methode erfolgt die Berechnung nach dem Wärmeoutput (im Vergleich mit dem Stromoutput), was - diesmal mit entgegengesetzten Vorzeichen - zu einer viel zu niedrigen Vergütung führt. Hinsichtlich der Bewertung dieser Methode schließt sich der UFS teilweise den im Schreiben vom 10. November 2008 (im Vorverfahren) vorgebrachten Argumenten der Bw. an: Die Berechnung der Erdgasabgabe erfolgt bei der Outputmethode über die Brennstoffzuordnung im Wärmebereich, die allerdings die spezifischen Wärmeerzeugungsprozesse in KWK-Anlagen nur ungenügend berücksichtigt. Während dies bei der vom Gesetz vorgesehenen Vergütungsberechnung über den Stromoutput unproblematisch ist, weil Gaseinsatz und Stromoutput in ein (physikalisch) klar definiertes Verhältnis zueinander gesetzt werden können, ist die Wärmeoutputmethode von vorneherein problematisch, weil eine direkte Brennstoffzuordnung zum Wärmebereich aufgrund der Kopplung mit der Stromerzeugung und der Unterschiedlichkeit der Anlagen nicht möglich ist.

Zudem ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erklärbar, warum die BP sogar die Erlassmethode ablehnt und zu eigenen - vom Gesetz und vom Erlass abweichenden - Berechnungsmethoden greift. Wenn es für die BP – nach ihren eigenen Aussagen im Vorverfahren – fraglich ist, ob die Erlassmethode überhaupt für Großanlagen gedacht ist, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Größe der Anlage im Erlass nicht thematisiert wird und eine derart gravierende Abweichung von der Rechtsmeinung des BMF mit diesem offenbar nicht abgestimmt worden ist. Wenn Großbetriebsprüfung und BMF unterschiedliche Rechtsmeinungen äußern - und die Rechtslage auch noch von Bundesland zu Bundesland verschieden dargestellt wird (in anderen Bundesländern werden derartige Berechnungen nicht angestellt) - kann Rechtssicherheit in diesem sensiblen Grundversorgungsbereich nicht erreicht werden.

Allen von der Bw. und der BP angewandten Methoden ist gemeinsam, dass sie zu überproportional hohen (Cenelec) oder niedrigen (BP) Vergütungen führen und Parameter benötigen, die das Unternehmen uU gar nicht zur Verfügung stellen kann und die vom Gesetzgeber auch nicht gefordert werden. Die Frage, wie und mit welchen Prozentsätzen die

Gesamtverluste an Strom und Wärme beim Outputvergleich aufzuteilen sind, ist nur im Rahmen dieser Methoden strittig, während bei der Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades derartige Verteilungsprobleme gar nicht auftreten können.

Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades entspricht dagegen exakt der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs 2 Z 2 ErdgasAbgG (und bis auf den Wirkungsgrad der Erlassmethode), weil nur die auf die tatsächliche Stromerzeugung entfallende Gasmenge ermittelt und direkt der Vergütungsbetrag errechnet wird. Sie weist gegenüber der Erlassmethode den Vorteil auf, dass flexibel auf die jeweilige Anlage abgestellt werden kann. Die im Erlass des BMF verwendeten 44% Wirkungsgrad sind nur bei neuesten und technisch extrem hochgerüsteten Anlagen erreichbar. Die starre Anwendung einer Prozentgrenze würde KWK-Anlagen mit niedrigeren Wirkungsgraden Erdgas Mengen zuordnen, die tatsächlich nicht verbraucht wurden. Dies würde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dem Gesetz widersprechen.

Die Methode des tatsächlichen Wirkungsgrades ist daher am besten geeignet, dem Erfordernis einer raschen und genauen Ermittlung des Vergütungsbetrages Rechnung zu tragen. Da der jeweilige Stromoutput der Elektrizitätsabgabe unterliegt, wird auch genau jene Erdgasmenge befreit, die bereits mit einer anderen Steuer belastet ist. Diesbezüglich darf hinzugefügt werden, dass diese Methode keineswegs zu einer vollen Rückvergütung der Erdgasabgabe führt, sondern - wie der beiliegenden Darstellung zu entnehmen ist - mit steigender technischer Aufrüstung der KWK ein höherer Prozentsatz an Erdgasabgabe (eine niedrigere Vergütung) verbleibt.

h. Es ergeben sich damit folgende Erdgasabgabebeträge bzw Vergütungsbeträge:

Die Erdgasabgabe 1-6/2002 beträgt 171.277,06 (bisher entrichtet 73.567,00 €, laut BP 317.965,75 €).

Die Erdgasabgabenvergütung für 7-12/2002 beträgt 546.956,41 € (laut Antrag 615.097,86 €, laut BP 404.294,88 €); für 2003 beträgt sie 1.570.759,12 € (laut Antrag 1.730.269,14 €, laut BP 1.151.602,57 €); für 2004 beträgt sie 2.368.921,50 € (laut Antrag 2.583.829,19 €, laut BP 1.807.745,14 €); für 2005 beträgt sie 2.354.719,02 € (laut Antrag 2.554.033,94 €, laut BP 1.715.652,77 €); für 2006 beträgt sie 2.156.203,90 € (laut Antrag 2.248.774,37 €, laut BP 1.574.935,57 €).

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 15. Juli 2010